

医療法人の会計情報に関する一考察 ―会計情報の提供者と利用者の立場から―
A Consideration of Accounting Information for Medical Corporation:
Providers and Users of the Accounting Information

廣橋 祥
Sho HIROHASHI

国際医療福祉大学医療福祉学部
Faculty of Health and Welfare, International University of Health and Welfare

Received : November 5, 2012 Accepted : January 12, 2013

Synopsis : In this paper, it treated about Medical Corporation accounting. Medical Corporation is non-for-profit. I studied accounting of Medical Corporation from the situation of providers and users of the accounting information. First, it treated about providers of accounting information. An individual medical corporation is proprietorship theory. A social medical corporation is enterprise theory. Second, it treated about users of accounting information. The objectives in accounting information of Medical Corporations stem largely from the needs of those for whom the information is intended. Among present and potential users of accounting information of Medical Corporations are members as resource providers, regulatory authorities, investors, creditors, Medical Corporations and hospitals, and peoples as taxpayers and service beneficiaries.

Keywords : accounting information, views of Medical Corporation, proprietorship theory, enterprise theory

I はじめに

会計は、一般にAAA(1966)による次のような定義によって説明される。すなわち、会計は、「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行なうことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセス」¹である。この定義は、会計情報がその受け手となる者、すなわち会計情報の利用者に重点を置いたものであり、利用者指向的なものである²。

このような会計学の研究においては、従来から営利を目的とした組織を対象とする会計、すなわち企業会計に主眼が置かれてきた。しかし、先の定義は、決して利益を目的とする企業のみを対象としているのではなく、非営利組織にも同じように適用できるものとされている³。

わが国における非営利組織⁴には、公益法人をはじめ、医療法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人及び特定非営利活動法人等、様々なものが存在しており、これら非営利組織の社会的な役割・関心の高まりとともに、その会計についても研究が盛んに行なわれつつある。これら非営利組織は、それぞれ規定される法律

が異なることから、会計制度も異なっている。例えば、これら非営利組織に適用される会計基準に着目すれば、公益法人には「公益法人会計基準」、学校法人には「学校法人会計基準」、社会福祉法人には「社会福祉法人会計基準」が適用されることとなっている。

ここに、わが国の非営利組織の1つである医療法人は、「医療法」に基づき、医業経営を専らとする者に付与される法人格である。医療法人には、先に掲げたような他の非営利組織のように独自の会計基準が存在しない点に特質がある。

つまり、医療法人には「医療法人会計基準」といった名称の会計基準は存在せず、従来から「病院会計準則」(以下、「準則」という。)に準拠することが求められてきた経緯がある⁵。よって、医療法人には、その会計基準が存在していなかったからといって、会計処理を行なうにあたっての拠りどころがまったくなかったわけではないことがうかがえる。

しかしその一方で、「準則」は、あくまで病院という施設単位に適用される会計基準であり、またそれぞれの病院の経営に有用な会計情報を提供するための管理会計としての会計基準であると位置付けられている⁶。

今日の医療法人には、病院・診療所のほか、介護老人保健施設の開設・運営をはじめとし、様々な業務を行なうことが認められていることから、そのような医療法人全体の経営実態を明らかにするための会計基準の必要性が指摘されているところである⁷。

また、第5次医療法改正に伴う医療法人制度改革の内容等に鑑みれば、医療法人の社会的役割はさらに高まりを見せつつある。例えば、これまで国や地方公共団体が提供してきた公益性の高い医療サービスの受け皿として、社会医療法人という新たな医療法人類型が設けられた。このように、医療法人の制度や社会的役割の変化とともに、それらを踏まえた会計情報の在り方等に関する検討が必要になると考えられる。

さらに、第5次医療法改正に至るまでには、厚生労働省に設けられた「これからの医業経営の在り方に関する検討会」（全14回、平成13年10月29日～平成15年3月26日）（以下、「在り方検討会」という。）及び「医業経営の非営利性等に関する検討会」（全9回、平成15年10月17日～平成17年7月22日）（以下、「非営利性検討会」という。）において、医療法人におけるさらなる情報開示の必要性や在り方について論じられてきた経緯があり、このことは社会における医療法人の位置付けや役割の変化等を踏まえて、今後も継続して行なわれていくものと考えられる。

上述のような医療法人やその会計情報に関する現状に鑑みれば、「医療法人会計基準」が新たに制定される方向で議論されるなり、あるいはそれとはまた別の形であったとしても、今後ますますそのような検討がなされていくものと考えられる。

そこで、本稿では、医療法人の会計情報の開示にあたり、その現状を踏まえ、情報提供者側と情報利用者側の双方の視点から、考察を試みることにする。

前者については、企業会計上、企業をどのようにみるかという企業観、さらにはその企業観に基づいて会計的判断の最終的な拠りどころをどこに求めるかという企業会計の指導原理とされ、これまで数多くの論者によって議論されてきた会計主体論⁸を取り上げ、医療法人会計について、これを行なうにあたり、会計単位としての医療法人をどのようにみるかということについて考察する。

後者については、先の厚生労働省における「在り方検討会」及び「非営利性検討会」の2つの検討会における検討結果を踏まえ、医療法人の会計情報の受け手としてはどのような者が指定され、どのように利用す

ると考えられるのかということについて考察する。

II 医療法人会計の情報提供者側からの考察

本章では、医療法人会計について、情報提供者側の視点から、会計主体論を取り上げ、考察を試みることにする。

1 会計主体論に関する諸説

会計主体論は、「誰の立場ないしどのような立場から、会計上の判断を行なうべきかということに関するもの」⁹である。また、会計主体論における中心課題は、「どのような立場から企業の会計が行なわれているものとみるのが現実的でありまた効果的であるかといったこと、または異なる立場をとることによって企業会計上の解釈や処理や体系のなかでどのような差異があらわれてくるかといったことなど」¹⁰である。ここに企業及び企業会計を、非営利組織としての医療法人及び医療法人会計に置き換えるならば、会計主体論の視点から検討することは、医療法人会計について検討するにあたって有用であると考えられる。なお、会計主体論に関する議論はこれまで数多くなされてきたが、本稿では主に新井（1964）¹¹を参考とし、以下の4つの理論を取り上げる。

（1）資本主説（proprietorship theory）

資本主説は、企業とその資本主たる所有主とが一体のものとするものである。よって、企業の資産は所有主の資産であり、企業の負債は所有主の負債であり、企業に生じる損益は所有主に帰属するものとする。よって、この理論によれば、「資産（積極財産）－負債（消極財産）＝資本（純財産）」という等式が用いられ、会計はすべて所有主の立場から行なわれる。

しかしながら、このような資本主説は、所有と経営が分離した大規模株式会社においては適合しないと考えられている。つまり、資本主説が適合する会計は、個人企業や組合企業等のように、所有主と企業とが直接的かつ密接に結びついている企業の会計に限定されると考えられている。

（2）代理人説（agency theory）

代理人説は、企業とその所有主とを別個の存在としながらも、企業を所有主から提供された資金の代理機関として考えるものである。つまり、所有と経営が分離した大規模な株式会社においては、所有主と企業との間には資金の委託・受託の関係があり、企業の経営者は所有主の意図に従い、その代理人として行動すると考える。よって、代理人説は、企業とその資本主とが一体のものとする資本主説とは異なるが、企業を所有主の代理人として捉えることから、結局のところ資本主の立場から会計を行なおうとする点で資本主説と類するものである。

(3) 企業主体説 (entity theory)

企業主体説は、企業は所有主とは独立した存在と考えるものである。企業はその資本主から切り離された存在であるものと捉え、企業の資産・負債は企業それ自体の資産・負債であり、企業に生じる損益は企業それ自体に帰属するものとする。よって、この理論によれば、「資産＝負債（他人資本）＋資本（自己資本）」または「資産＝持分」という等式が用いられ、会計は企業それ自体の立場から行なわれる。

企業主体説は、企業とその所有主とを別個の存在として認める点で、先の資本主説及び代理人説とは異なり、所有と経営の分離した大規模株式会社においても適合するところが多いと考えられる。

(4) 企業体説¹² (enterprise theory)

企業体説は、企業を社会的制度と捉える企業観を土台とし、その所有主とは別個の存在として考えるものである。よって、特に企業の社会的・公共的性格を強調するものであり、この点で企業主体説とは異なる。この理論では、企業は様々な利害関係者による利害調整としての役割を有すると解し、付加価値概念に基づく成果分配的側面が強調される。

このような企業観は、今日の株式会社が単なる所有主の私利の追求手段とされているのではなくて、公共的な性格を有している現状に鑑みれば、その妥当性が認められると考えられる。

2 医療法人の分類と会計主体論からの考察

以上を踏まえ、医療法人と先の会計主体論の所説と

を照らし、考察を試みることにする。なお、医療法人は、財団医療法人と社団医療法人とに大別される¹³。この財団と社団との分類は、旧「民法」第34条の公益法人を準用したものであり¹⁴、両者の相違は、前者が財産の集合であるのに対し、後者が人の集合である点にある¹⁵。以下では、これら2種類の医療法人について検討する。

(1) 財団医療法人

財団医療法人とは、その設立にあたり、設立者が必要な財産を無償で寄付することにより設立された法人であり、その財産を基に設立者の意志に従って運営されるものである¹⁶。なお、財団医療法人の設立者には、一部の社団医療法人にみられるような出資持分はなく、持分払戻請求権及び残余財産請求権は認められていない。財団医療法人の解散時における残余財産の帰属先は、合併及び破産手続開始の決定による解散の場合を除き、国、地方公共団体、「医療法」第31条に定める公的医療機関の開設者、郡市区医師会または都道府県医師会（旧「民法」第34条の規定により設立された法人に限る）及び財団医療法人または社団医療法人であって持分の定めのないものの以上5つの中から選定することとなっている¹⁷。

このような財団医療法人は、先の会計主体論のうち資本主説には適合しにくいと考えられる。なぜなら、財団医療法人では、財産を提供した設立者の意志に従って運営されるという意味においては、設立者と法人との関係は密接と捉えられるかもしれないが、あくまで無償による寄付としての財産提供であることから、法人の資産・負債が所有主の資産・負債として帰属するとは考えられないからである。

また、資金を提供するのは設立者であるが、設立者には持分払戻請求権及び残余財産請求権は認められておらず、解散時における残余財産の帰属先は設立者以外とされていることから、財団医療法人では、設立と同時に、財産を提供した設立者の手を離れるものと考えられる。よって、法人を設立者の代理人と捉える代理人説も適合しないと考えられる。

残る企業主体説及び企業体説のうち、財団医療法人に適合するのは後者であると考えられる。なぜなら、企業体説は、その法人の社会的・公共的な性格を強調するものであり、財団医療法人の帰属先の特質に鑑みてもそのように考えられる。

(2) 社団医療法人

社団医療法人とは、社員たる構成員の人的結合を主体として形成され、民主的運営を可能にする組織である¹⁸。社員は、法人の構成員となり、法人の最高意思決定機関である社員総会における議決権を有する。つまり、社団医療法人の社員は、株式会社における社員すなわち株主に該当すると考えられる。しかし、株式会社では、出資額の多寡によって議決権比率が変わるのに対し、社団医療法人では、議決権は1人1票と定められており、この点で両者は異なる。

また、社団医療法人は、持分の定めのない社団医療法人（以下、持分なし社団医療法人という。）と、持分の定めのある社団医療法人（以下、持分あり社団医療法人という。）に分類される。ここに持分とは、いわゆる出資持分という意味であり、持分あり社団医療法人では、社員に対し、その退社時における持分払戻請求権及び法人の解散時における残余財産分配請求権が認められている。

なお、2006年の第5次医療法改正によって、2007年4月以降は、持分あり社団医療法人の新設が認められないこととなった。しかしながら、既存の持分あり社団医療法人については、当分の間は存続することが認められている¹⁹。また、実際のところ、2012年3月31日現在において、医療法人の総数47,825のうち、持分あり社団医療法人数は42,245もあり、実に医療法人の総数の88.3%を占めている²⁰。そこで以下では、社団医療法人を持分なしと持分ありとに区分し、検討する。

①持分なし社団医療法人

持分なし社団医療法人は、社団医療法人のうち、その社員が持分を有しない形態の法人である。よって、持分なし社団医療法人の社員には、上述のような持分払戻請求権及び残余財産分配請求権が認められない。また、持分なし社団医療法人の解散時における残余財産の帰属先は、上述の財団医療法人のそれと同様に規定されている。

このように、持分なし社団医療法人は、社団と財団との違いはあるにせよ、持分払戻請求権及び残余財産分配請求権が認められておらず、残余財産の帰属先が国や地方公共団体等となっている点で、財団医療法人

と類似している。

また特に社団医療法人では、その公益性・非営利性を担保する観点から、社員の議決権に差を設けないことにより、多数の議決権を有する社員に法人の運営権が移り、法人の性格が有力社員の私益的なものになる危険性を排除していると考えられている²¹。よって、持分なし社団医療法人は、財団医療法人と同様に、その公共性が強調されるべきところであり、企業体説が適合すると考えられる。

②持分あり社団医療法人

持分あり社団医療法人は、社団医療法人のうち、その社員が持分を有する形態の法人である。よって、持分あり社団医療法人の社員には、上述のような持分払戻請求権及び残余財産分配請求権が認められている。つまり、社員がその資格を喪失した場合は、その出資額に応じて払戻を請求できることとなっており、法人解散時の残余財産は、払込済出資額に応じて分配することとなっている²²。

現存する医療法人のほとんどがこの持分あり社団医療法人であることはすでに述べたとおりであるが、その背景には、そもそも医療法人は、医師が小規模な病院²³を開業するにあたって医療法人の設立を選択する場合、または医師がすでに個人経営している病院を法人化する場合のいずれかによって設立されることが多いということがある²⁴。このことは、一人医師医療法人²⁵数が39,947と全体の83.5%を占めるほど多い²⁶ことからいえる。

もっとも、上述のとおり、このような持分あり社団医療法人は2007年4月以降に新設することはできなくなった。また、持分あり社団医療法人から持分なし社団医療法人への移行は認められているものの、その反対は認められていない。さらには、税制上の優遇措置を受けることができる等のメリットがある特定医療法人や社会医療法人として認定を受けるには、財団医療法人または持分なし社団医療法人でなければならないとされている。つまり、政策的には、このような持分あり社団医療法人から持分なし社団医療法人への移行が促されているようにも見受けられるが、遅々として進んでいない現状がある²⁷。

このような現存する医療法人の大部分を占める持分あり社団医療法人は、実質的に小規模な個人経営がなされていると考えられ、実態としては所有と経営が分

離されておらず、所有主たる社員と法人とが直接的かつ密接に結びついている法人であると考えられる。よって、持分あり社団医療法人には、資本主説が適合すると考えられる。

(3) その他の医療法人類型

以上の医療法人の他に、特定医療法人と社会医療法人がある。これらは、財団医療法人や社団医療法人が一定の条件を満たすことによって認定されるものである。

①特定医療法人

特定医療法人は、その事業が医療の普及及び向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与し、かつ、公的に運営されていることについて、「租税特別措置法」第67条の2に定める国税庁長官の承認を受けることにより、法人税の軽減税率が適用される医療法人である。

特定医療法人としての承認を受けるためには、財団医療法人または持分なし社団医療法人であること、理事等の役員に占める親族等の割合がいずれも3分の1以下であること、解散時の残余財産の帰属先を国、地方公共団体または他の医療法人（持分あり社団医療法人を除く）とする旨の定めがあること等の要件を満たす必要がある²⁸。よって、先に検討した財団医療法人及び持分なし社団医療法人と同様に、企業体説が適合すると考えられる。

②社会医療法人

社会医療法人は、先の「非営利性検討会」により、これまで国及び地方公共団体が提供してきた公共性の高い医療サービスの受け皿となりうる新たな医療法人類型の必要性が唱えられたことを受け、第5次医療法改正に伴って新設されたものである。

社会医療法人には、当該地域において特に必要とされる救急医療等の公益性の高い医療サービスを担うことが求められること、他の医療法人には認められていない収益事業を行なうことが認められていること²⁹、公募債としての社会医療法人債を発行することが認められていること、税制上の優遇措置が取られること等の特質が挙げられる。また、先の特定医療法人と同様に、持分あり社団医療法人は、社会医療法人としての

認定を受けることができない。

以上のようなことから、社会医療法人も企業体説が適合すると考えられる。

III 医療法人会計の情報利用者側からの考察

本章では、医療法人会計について、情報利用者側の視点から、「在り方検討会」及び「非営利性検討会」での検討結果を取り上げるとともに、杉山等（2011）及び長谷川（2012）を参考とし、考察を試みることにする。

1 「在り方検討会」の検討結果の概要

先に述べたように、「在り方検討会」及び「非営利性検討会」は、これからの医療法人における情報開示の必要性や在り方について検討されたものである。

まず、「在り方検討会」では、当時の医療をめぐる状況を踏まえ、これからの医業経営の在り方について、今後の医療提供体制の有力な担い手としての医療法人を中心とする医業経営に求められる将来像と、これを実現するための、医療法人制度を中心とする医業経営についての改革の方向と、これを支える政策、制度の在り方を中心課題として検討された³⁰。なお、その最終報告書の構成は表1のとおりである。

この「在り方検討会」では、医療法人の医業経営の在り方について議論されるにあたり、わが国の病院経営に株式会社の参入を認めるか否かについての検討がなされたが、病院経営に株式会社の参入を認めるべきとの結論には至らなかった³¹。むしろ、病院経営には非営利性・公益性を徹底させた上で、株式会社という営利企業が行動とするならば、そこでのメリットとして考えられる諸点として「資金調達の多様化、徹底した顧客ニーズの把握による顧客サービスの向上等の顧客満足度の向上、消費者の選択肢の拡大、必要な人材の投入、経営マインドを発揮した効率的経営と優れた法人統治（ガバナンス）の確立、経営情報の開示などについて積極的に取り入れるべき」³²と結論付けられた。このことに加え、医療法人を病院経営の中心的な担い手として位置付けていることに鑑みれば、この「最終報告書」では、医療法人はその非営利性・公益性を徹底させつつ、医療を効率的かつ安定的に提供できるようにするため、経営情報³³の開示等の透明性を確保する必要があると指摘されているものと解すこ

とができる。

表1 「在り方検討会」最終報告書の構成

I. はじめに
II. 今後の医療の担い手としての医療法人を中心とする 医業経営の在り方
1. 質の高い効率的な医療提供体制の整備
2. 変革期における医療の担い手としての医療法人 を中心とする医業経営のあるべき姿
III. 医療法人を中心とする医業経営改革の具体的方向
1. 非営利性・公益性の徹底による国民の信頼の確保
(1) 特別医療法人制度・特定医療法人制度の普及
(2) 社団医療法人の持分について
(3) 非営利性の徹底
2. 変革期における医療の担い手としての活力の増進
(1) 効率性を高める方策
(2) 透明性を高める方策
(3) 安定性を高める方策
IV. おわりに

そこで以下では、この「最終報告書」の「III. 2. 変革期における医療の担い手としての活力の増進」において指摘されている3項目のうち、まず「透明性を高める方策」について取り上げ、続いて「効率性を高める方策」及び「安定性を高める方策」の内容から、そこで措定されている会計情報の利用者について整理する。

まず、医療法人の透明性を高める方策としては、①「病院会計準則」の見直し等³⁴、②経理情報の公開推進、③医療に関する情報提供の推進の3点が挙げられている。②では、公益性の高い医療法人、国・都道府県から運営費補助を受けている医療法人に対しては積極的な開示を要請すべきとされている。よって、医療法人の監督官庁であり、運営費補助をする国・都道府県が会計情報の利用者として挙げられる。また、運営費補助の財源が税金であるとすれば、納税者としての国民も会計情報の利用者と考えられる。また、③では、「患者の視点を尊重した医療の提供を推進するため、国民が容易に医療に関する情報にアクセスし、医療機関等を自ら選択することができる環境整備を進めることが重要」とであると指摘している。この指摘では、あくまで医療に関する情報とされていることから、

この指摘をもって会計情報を患者となる国民に向けて提供すべきとは考えにくい。

次に、効率性を高める方策としては、①経営管理機能の強化、②外部委託の活用・共同化の推進、③附帯業務規制の緩和の3点が挙げられている。①・③では、経営管理機能の強化のためには、「客観的なデータに基づき、根拠に基づく経営が行えるよう、理事会及びこれを支える事務体制を整備する必要がある」とされている。また、附帯業務³⁵の規制緩和を行なうことによって、医療法人が附帯業務を展開することを通じ、本来業務のさらなる効率的・安定的な運営が行なえるようにすることの有用性について指摘されている。なお、医療法人の本来業務は、病院、診療所及び介護老人保健施設の運営）であり、附帯業務としては現在、ケアハウス、ホームヘルプ事業等の在宅福祉事業等の実施が認められている。以上のことから、客観的なデータの1つとしての会計情報の利用者として経営者としての理事会が挙げられる。また、医療法人を管理・監督し、附帯業務規制の緩和に関する可否を検討する国・地方公共団体も会計情報の利用者として挙げられる。②では、患者給食や院内清掃等の業務について外部委託を行なったり、複数の医療機関が材料等を共同で購入したり、高額医療機器等の共同で利用したりすることによって、効率性を高めることの有用性が指摘されている。ここに、外部委託を受ける取引先や共同化を行なう他の医療機関等を会計情報の利用者として挙げるができる。

さらに、安定性を高める方策としては、①資金調達手段の多様化、②国庫補助・政策融資などの公的支援の在り方、③経営安定化のための支援策の3点が挙げられている。①・②では、現状では資金調達先として、社員等による出資、銀行等の金融機関からの借入、補助金や政策融資等活用が挙げられるが、今後はその他に直接金融としての一手法としての医療機関債の発行を積極的に利用することの有用性が挙げられている。よって、これら資金調達先となる社員、金融機関、国・地方公共団体、独立行政法人福祉医療機構（旧 社会福祉・医療事業団）³⁶、医療機関債権者が会計情報の利用者として挙げられる。③では、国・地方公共団体に加え、独立行政法人福祉医療機構による経営指導の推進が挙げられていることから、これも会計情報の利用者と考えられる。

2 「非営利性検討会」の検討結果の概要

上述したような「在り方検討会」の最終報告を踏まえ、そこでの議論を継続させる形で「非営利性検討会」が設けられ、そこでは改めて医療法人の非営利性を検証するとともに、地域社会が求める公益性の高い医療サービスに対応する医療法人を新たに再構築することを中心に議論がなされ、最終報告書にまとめられた³⁷⁾。なお、その構成は表2のとおりである。

表2 「非営利性検討会」最終報告書の構成

はじめに
I. 社会保障制度から見た医療法人に求められる将来像
II. 医療法人制度をめぐる考え方の整理
1. 「営利を目的としない」法人の考え方について
2. 公共性の高い医療サービスの明確化とそれを担う新たな医療法人制度の確立
3. 今後の医療法人と医療法人を監督する都道府県との関係の見直し
III. 今後の医療法人制度改革に向けた新たな医業経営のあり方の確立
1. 効率的な医業経営を支える人材の養成
2. 透明性の高い医業経営の推進
3. 公益性の高い医療サービスを安定的・継続的に提供するための新たな支援方策の検討
おわりに

医療法人の非営利性と公益性の徹底については、先の「在り方検討会」においても明示されていたことであるが、「非営利性検討会」では特にその重要性について改めて指摘されている。

非営利性については、営利目的で病院を開設することが禁止されていること³⁸⁾に加え、医療法人には剰余金を配当することが禁止されていること³⁹⁾によって担保されている。よって、これを管理・監督する国・地方公共団体に対して、その旨会計情報として提供する必要性が考えられる。

公益性については、「非営利性検討会」最終報告書を受けて、先に取り上げた社会医療法人制度の新設に繋がった。このような公益性の高い医療法人は、「地域に積極的に自らの役割を説明し、もって患者や地域社会から支えられるものとして位置づけられるようにすべきである」とされ、より積極的な情報開示の必要性が指摘されている。なお、社会医療法人には、他の一般

の医療法人と比して、より充実した会計情報を提供することが求められるようになった⁴⁰⁾。

また、「II. 3. 今後の医療法人と医療法人を監督する都道府県との関係の見直し」では、「今後の都道府県の役割は、自ら自治体立病院を設置して直接的に医療サービスを提供する役割から極力撤退し、医療サービスに係るルールを調整する役割、医療サービスの安全性やアクセスの公平性を確保する役割等へ転換することが求められる」としており、医療法人の国・地方公共団体への情報提供の必要性を改めて指摘している。

さらに、「III. 2. 透明性の高い医業経営の推進」では、「当該医療法人の経営実態について、他の公的医療機関や同種の医療サービスを提供している医療機関と比較等を行なうことを通じて、より客観的に把握することも重要である」と指摘されている。よって、他の同種の医療機関等も会計情報の利用者として考えられる。

3 杉山等 (2011) による病院会計情報の関係者

医療法人は、病院という施設を持ち、医業経営を行なうことを専らとする法人である。ここに、杉山等 (2011) では、施設としての病院会計情報を必要とする者として、以下の者を挙げている⁴¹⁾。すなわち、病院の開設者 (経営者、管理者)、監督官庁、病院サービスの受け手 (患者、潜在的患者)、医療費の負担者 (国、自治体、保険者、被保険者、患者)、課税当局、病院の債権者 (金融機関、関連業者)、及び職員である。

また、「社会保障コストとしての医療費を制度的側面から適切に管理するという視点から病院経営情報を考察した場合、国民医療費の6割以上を費消する病院に関する会計情報は『社会』という外部に対して提供すべき報告情報と見ることができるし、また現在このような社会的要請が強まっている」⁴²⁾とも指摘している。

4 長谷川 (2012) による会計目的

長谷川 (2012) では、非営利組織⁴³⁾のうち、公益法人・財団法人、NPO 法人、学校法人、社会福祉法人、独立行政法人及び国立大学法人を対象とし、非営利会計の問題点などが指摘されている。そこでは、先に掲げた非営利法人における会計目的の現状を以下の3点に整理している。

1 つ目は、主務官庁向けの報告目的である。非営利組織は、何らかの形で主務官庁からの補助金の受入や主務官庁の指導・監督を受けることが多いことから、その目的は、主務官庁向けの報告とする考え方が一般に受け入れられるとされる⁴⁴。例えば、学校法人会計では、その会計基準が設定された背景に鑑み、国や地方公共団体からの助成金等を受けるための主務官庁向け会計報告が意識されていた⁴⁵。また、「学校法人は、毎会計年度、当該会計年度の消費収入及び消費支出の内容及び均衡の状態を明らかにするため、消費収支計算を行なうものとする」（「学校法人会計基準」第15条）と規定されており、この会計目的は、次の主務官庁向けの会計目的と同時に、次の内部管理目的と考えることもできると指摘している⁴⁶。

2 つ目は、内部管理目的である。周知のとおり、会計は、外部の利害関係者に会計情報を提供するための財務会計と、内部の利害関係者に会計情報を提供するための管理会計とに大別できるが、この内部管理目的とは後者に該当するものである。また、先の「準則」の目的として管理会計が掲げられている旨はすでに述べたとおりである。さらに、社会福祉法人会計における「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」からは、社会福祉法人内部の管理会計目的であることがうかがえる旨を指摘している⁴⁷。

3 つ目は、国民一般に活動実態に関する会計情報を提供することである。具体的には、公益法人会計における「公益法人の活動状況を分かりやすく広く国民一般に対して報告するものとするため、会計基準の全面的な改正を行うこととした」⁴⁸との記述を挙げ、ここに非営利法人の活動実態を会計情報として国民一般（利害関係者）に提供するという会計目的が明示されている旨を指摘している⁴⁹。また、ここに国民一般を納税者、利用者、寄付者、理事・社員・評議員、主務官庁、従業員及び地域社会に分類している⁵⁰。

しかし、非営利組織の情報利用者として広く国民一般と指定することについては、それは単なる「お題目」にすぎないという批判も見られることについて言及している⁵¹。またこれについて、「寄附文化の育成と発展を補助金等の減少と寄附税制の拡大」がなされれば、「広く国民一般は、その寄付先としての非営利法人の会計情報および事業内容に強い関心を抱くこととなり、また、非営利法人はその会計情報を広く国民一般に向けて発信することになる」との指摘もされている。

5 考察

以上のことを踏まえ、医療法人会計の情報利用者として指定される者と、そこでの情報ニーズについて考察する。なお、本稿では、医療法人の外部の利害関係者に対する会計情報の提供について検討の対象とするため、経営者としての理事会は検討の対象から除くこととする。

（1）出資者としての社員

社団医療法人における社員は、当該法人へ出資していることから、社員と社団医療法人との間には、委託者と受託者の関係が成り立っている。よって、受託者としての社団医療法人は、社員から拠出された資金の管理・運用責任を負っている。他方、受託者としての社員は、拠出した資金について当該法人において適切に管理・運用されたかどうかに関心があると考えられる。

（2）国・地方公共団体等

まず、国・地方公共団体等（厚生労働省を含む）は、医療法人の管理・監督を行なう立場となる。よって、例えば現状において、医療法人には非営利性の徹底が求められており、剰余金の配当が禁止されているから、それをチェックするために会計情報を利用することになると考えられる。

また、特に厚生労働省では、管理・監督を行なうと同時に、例えば附帯業務の規制緩和に関する可否等、医療法人を取り巻く制度設計を担っているため、そのための現状把握として、現存する医療法人の会計情報を利用することが考えられる。

さらに、国・地方公共団体等（独立行政法人福祉医療機構等を含む）は、医療法人に対して運営費の補助や政策融資を行なうことがある。つまり、医療法人にとって資金調達先となるということである。よって、現在ないし将来の資金提供者として、医療法人の会計情報を利用することが考えられる。加えて、これらは、医療法人に対して何らかの経営指導を行なうことが考えられるため、その場合にも同様に会計情報を利用することが考えられる。

なお、この場合、決して利殖目的による運営費の補助・政策融資および経営指導等を行なうわけではない

ことから、運営費の補助や政策融資等の拠出目的が極めて委託・受託の關係に近いものとなっていると考えられ、そこでの情報ニーズは、上述の出資者としての社員と同様に捉えることができる。

(3) 債権者

医療法人は、資金調達の一環として、銀行等の金融機関から借入れを行なう場合がある。すなわち、これは間接金融型の資金調達である。このとき、金融機関と医療法人との間には、債権者と債務者の關係が成り立つ。ここに、金融機関の情報ニーズは、医療法人の財産情報となると考えられる。

また、社会医療法人では、公募債としての社会医療法人債の発行が認められていることから、直接金融型の資金調達を行なうことも想定される。このとき、社会医療法人債権者（潜在的な債権者を含む）にとって投資意思決定に有用な会計情報が求められると考えられる。

(4) 他の同種の医療機関

「非営利性検討会」では、医療法人が効率的に医療サービスを提供するためには、自らの経営実態の把握が不可欠であり、そのためには他の公的医療機関や同種の医療サービスを提供している医療機関との比較等を行なうことが重要である旨指摘されていた。よって、言い換えれば、自らの会計情報は、他の同種の医療機関にとっても利用されることになると考えられる。

また、「在り方検討会」では、医療法人の効率性を高めるための方策の1つとして、業務の外部委託や共同化の推進を図ることが有用である旨指摘されていた。特に共同化は、複数の医療機関が材料等を共同で購入する等のことであるため、それにあたり他の同種の医療機関が会計情報を利用することになると考えられる。

(5) 取引先

「在り方検討会」で掲げられていた、業務の外部委託が増えていけば、あるいはこれを増やしていくためには、業務の外部委託を受ける側（将来受ける可能性のある者を含む）としての取引先が医療法人の会計情報の利用者として考えられる。

(6) 国民

国民は、出資者として、納税者として、被保険者として、計情報を利用する可能性が考えられる。まず、出資者としての国民には、先にも述べたように、公募債としての社会医療法人債の債権者（潜在的な債権者を含む）として、その投資意思決定に有用な会計情報が求められると考えられる。

また、国民は、国・地方公共団体が医療法人に対して運営費補助を行なうにあたり、その財源となる税金を納めている者として、その使途等の把握のために会計情報を利用すると考えられる。保険料を納めている者としても同様である。

なお、「在り方検討会」では、「国民が容易に医療に関する情報にアクセスし、医療機関等を自ら選択することができる環境整備を進めることが重要」⁵²であると指摘されていたが、これはあくまで医療に関する情報のことであり、患者が医療機関の会計情報を利用して、医療機関を選択することに役立てるといえることは考えにくい。

IV 結びに代えて

本稿では、まず、医療法人会計の情報作成者側から、特に会計主体論の視点から、医療法人観について若干の考察を試みた。医療法人は、これまで会計主体論が展開されてきた対象としてきた企業とは異なり、非営利組織であるが、その会計の在りようについて検討するにあたり有用と考えられる。医療法人は、非営利性を担保するために、その出資者に対する持分払戻請求権及び残余財産分配請求権が認められておらず、残余財産の帰属先も国や地方公共団体等の公共性の高い団体となっている。このことから、企業体説が適合すると考えられる。他方で、実態としては、医師個人が開業するにあたって、あるいは開業後にこれを法人化したというケースが多数見受けられることに鑑みれば、資本主説が適合すると考えられる。

また、医療法人会計の情報利用者側から、「在り方検討会」及び「非営利性検討会」での検討結果等を取り上げ、若干の考察を試みた。医療法人における会計情報の利用者として想定される者を、出資者としての社員、国・地方公共団体等、債権者、他の同種の医療機関、取引先及び国民に整理した。これらのうち、現状においてはまず、出資者及び債権者が主要な情報利用

者であると考えられる。出資者には、特に持分あり社団医療法人における社員が該当し、債権者には、銀行等の金融機関に加え、社会医療法人債権者も含まれる。このように考えれば、先の会計主体論では資本主説が適合する。

医療法人の「会計」であっても、「会計」行為であることに相違はないので伝統的視点である会計主体論から考察することに意義があると考え。検討の結果、医療法人の社会的・公共的性格を踏まえ、また、近時の検討会などの論点経緯をみると、外部の情報利用者を指定したディスクロージャーがこれからは一層求められるようになるであろうことも勘案して、企業体説に基づく会計という視点からの再構築もしくは理論的精緻化がはかられてしかるべきと考える。しかるに、伝統的な企業体説は営利企業、特に大規模株式会社を想定しているものなので医療法人（非営利）会計を考察するには、そこでの利害調整または成果分配をどのように捉え直すかが今後の課題となるであろう。

【注】

- ¹ AAA (1966), p.1 (飯野訳, 1969年, 2ページ)
- ² 飯野 (1993), 第1章4ページ。
- ³ AAA (1966), p.2 (飯野訳, 1969年, 2-3ページ)
- ⁴ 非営利組織の定義は、これを利益獲得を主目的としていない組織と捉え、その所有形態によってプライベート・セクターとパブリック・セクターとに区分する見解がある [杉山・鈴木 (2002), 序文]。
- ⁵ ただし、あくまで適用は任意とされている。
- ⁶ 2004年9月に厚生労働省医政局により通知された「病院会計準則適用ガイドライン」に明記されている。
- ⁷ 「医療法人会計基準」の制定の必要性については、2002 (平成14) 年度厚生労働科学特別研究事業として実施された「病院会計準則及び医療法人会計基準の必要性に関する研究」の最終報告書「病院会計準則見直し等に係る研究報告書」(2003年4月10日公表, 主任研究者: 会田一雄教授) において明記されているほか、石津 (2007), 石津 (2009), 監査法人トーマツ (2007) 及び杉山 他 (2011) においても指摘されている。
- ⁸ 新井 (1964), 226ページ。
- ⁹ 飯野 (1993), 第1章19ページ。
- ¹⁰ 山榘・寫村 (1994), 23ページ。
- ¹¹ 会計主体論に関する文献は数多くあるが、新井 (1964) では、会計主体論について「各種の文献・資料に即して、できるだけ私見を加えることなく、紹介しその展望を試みる」(226ページ) ことを目的として述べられている。

- ¹² 五十嵐 (2002), 12ページも併せて参照した。
- ¹³ 「医療法」第39条に「病院, 医師若しくは歯科医師が常時勤務する診療所又は介護老人保健施設を開設しようとする社団又は財団は, この法律の規定により, これを法人とすることができる」と規定されている。
- ¹⁴ 杉山 他 (2011), 39ページ。
- ¹⁵ 西村・久保 (2006), 82ページ。
- ¹⁶ 杉山 他 (2011), 48-49ページ。
- ¹⁷ 厚生労働省ホームページ「医療法人制度改正に関する定款例の新旧対照表」<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/ruikei/ruikei16.pdf> (2012年5月13日アクセス) より。
- ¹⁸ 杉山 他 (2011), 47ページ。
- ¹⁹ 「医療法」附則第10条。
- ²⁰ 厚生労働省ホームページ, 「種類別医療法人数の年次推移」<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/houzinsuu04.pdf>, 2012年11月5日アクセス。
- ²¹ 杉山 他 (2011), 51ページ。
- ²² 上掲の厚生労働省ホームページ「医療法人制度改正に関する定款例の新旧対照表」より。
- ²³ 「医療法」第1条の5では、医業または歯科医業が行われる場所について、病床数が20床以上のそれを病院とし、19床以下のそれを診療所とし、区別しているが、本稿では特段そのような区別はせず、単に医業または歯科医業が行われる場所を病院として規定されている。
- ²⁴ 北川 (2012), 208ページ。
- ²⁵ 一人医師医療法人とは、1人または2人が設立する医療法人をいう。
- ²⁶ 厚生労働省ホームページ, 「種類別医療法人数の年次推移」<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/houzinsuu04.pdf>, 2012年11月5日アクセス。
- ²⁷ その理由については、北川 (2012), 210-211ページに詳しい。
- ²⁸ 厚生労働省ホームページ「特定医療法人制度について」<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/tokutei.html>, 2012年11月5日アクセス。
- ²⁹ ただし、その収益は、当該社会医療法人が開設する病院等の経営のために充てなければならないとの制約が付されている。
- ³⁰ 「在り方検討会」最終報告書, はじめに。
- ³¹ 「在り方検討会」最終報告書, II。
- ³² 「在り方検討会」最終報告書, II。
- ³³ ここに経営情報には、本稿が検討の対象としている会計情報が含まれるものと考えられる。なぜなら、「在り方検討会」最終報告書, III. 2. (2) では、透明性を高める方策として、病院が会計情報を作成するにあたり適用することが望ましいとされる「病院会計

準則」の見直しや経理情報の公開推進が挙げられているからである。

³⁴ これを受けて、2004年8月に「病院会計準則」が改定された。

³⁵ 附帯業務とは、医療法人の本来業務である病院、診療所及び介護老人保健施設の運営以外の業務であり、例えば、ケアハウス、ホームヘルプ事業等の在宅福祉事業等の実施等のことである。

³⁶ 「在り方検討会」最終報告書では、社会福祉・医療事業団とあるが、これは2003年10月1日付にて独立行政法人福祉医療機構となった。

³⁷ 「非営利性検討会」最終報告書、はじめに。

³⁸ 「医療法」第7条第5項。

³⁹ 「医療法」第54条。

⁴⁰ このことについては、廣橋(2009)を参照のこと。

⁴¹ 杉山等(2011)、82ページ。

⁴² 杉山等(2011)、82ページ。

⁴³ 長谷川(2012)では、主に「非営利法人」という用語が用いられている。この点については、「非営利組織(体)」という用語も一般に用いられているが、この場合、法人格をもたない組織も含まれることになる(111ページ)と述べている。

⁴⁴ 長谷川(2012)、122-123ページ。

⁴⁵ 長谷川(2012)、123-124ページ。

⁴⁶ 長谷川(2012)、124ページ。

⁴⁷ 長谷川(2012)、124-125ページ。

⁴⁸ 公益法人等の公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ「公益法人会計基準の改正等について」1、(2)(2004(平成16)年)より。なお、川村(2012)によれば、公益法人会計は「昭和52年における公益法人会計基準の設定を端緒として、昭和60年改正、平成16年改正を経て大きく発展してきたところであるが、平成18年の公益法人制度改革に伴って、平成20年に公益認定等委員会から、新しい公益認定制度に対応した公益法人会計基準が改めて設定され、新たな転換点を迎えたところである」(333ページ)と述べており、また、平成16年改正基準の基本的考え方として、「予算準拠主義に代表されるような法人の内部管理を重視する考え方から、寄付者のみならず国民一般を含めた、法人の外部利用者に向けた外部報告を重視する考え方へとその目的の重点を移行させた。そのため、開示情報の充実が平成16年改正の柱となっている」(336ページ)と述べている。

⁴⁹ 長谷川(2012)、126ページ。

⁵⁰ 長谷川(2012)、126-127ページ。

⁵¹ 長谷川(2012)、128ページ。

⁵² 「在り方検討会」最終報告書、Ⅲ、2、(2)。

Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966 (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房、1969年)

新井清光(1964)「会計主体論争」、飯野利夫・山梔忠恕編集『会計学基礎講座 1 企業会計原理』有斐閣、225-236ページ。

飯野利夫(1993)『財務会計論(三訂版)』同文館出版。
五十嵐邦正(2002)『基礎 財務会計(第11版)』森山書店。

石津寿恵(2007)「医療法人会計基準の設定のあり方」『経理知識』第86号、31-44ページ。

石津寿恵(2009)「第12章 病院経営の困難性と病院会計」、石崎忠司・黒川保美 編著『公共性志向の会計学』、141-154ページ。

川村義則(2012)「第10章 公益法人会計における基準形成と基礎概念」、大塚宗春・黒川行治 責任編集『政府と非営利組織の会計(体系現代会計学 第9巻)』中央経済社、333-365ページ。

監査法人トーマツ(2007)『社会医療法人の会計と開示』清文社。

北川博一(2012)『データで分かる 病院経営の実学』マスブレン。

杉山学・鈴木豊(2002)『非営利組織体の会計』中央経済社。

杉山幹夫 他(2011)『医療法人の会計と税務(七訂版)』同文館出版。

西村峯裕・久保宏之(2006)『コモンセンス民法・1 総則(第2版)』中央経済社。

長谷川哲嘉(2012)「非営利会計の混迷」『早稲田商学』第432号、111-174ページ。

廣橋 祥(2009)「医療法人の会計ディスクローチャーに関する課題」『経理知識』第88号、112-123ページ。

山梔忠恕・寫村剛雄(1994)『体系財務諸表論[理論篇](四訂版)』税務経理協会。

【参考文献】

American Accounting Association, Committee to Prepare a